

УДК 342.951

**ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА КАК СУБЪЕКТЫ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ  
ПРОТИВ ПОРЯДКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ****В.К. ЛАДУТЬКО***(Институт правовых исследований Национального центра законодательства  
и правовых исследований Республики Беларусь, Минск)*

*Рассматриваются субъекты административных правонарушений против порядка налогообложения – физических лиц. Автором проанализирована общетеоретическая и отраслевая литература по рассматриваемому вопросу, изучено законодательство Республики Беларусь об административных правонарушениях и разработаны предложения по его совершенствованию. Выделены общие и специальные признаки субъектов административных правонарушений в сфере налогообложения, в том числе: индивидуальных предпринимателей, должностных лиц, налоговых агентов, законных и уполномоченных представителей плательщика – физического лица. Показано, что специальным субъектом административных правонарушений в сфере налогообложения является индивидуальный предприниматель.*

**Введение.** Одним из необходимых признаков административных правонарушений против порядка налогообложения является признак субъекта правонарушения. Для правильной квалификации правонарушения, а также в целях реализации такого принципа административной ответственности за нарушение налогового законодательства, как ее индивидуализация, необходимо изучить личность правонарушителя, формы его вины, наличие смягчающих и отягчающих обстоятельств, оснований для освобождения от административной ответственности.

Основой для определения субъектов административных правонарушений служат теоретические разработки и выводы, полученные учеными еще в 60 – 80-е годы XX столетия. В то время были опубликованы монографические работы по рассматриваемой проблеме таких известных ученых, как: И.С. Самощенко, М.Х. Фарукшина, И.А. Галагана, Ю.А. Денисова, С.С. Алексеева, и других, послужившие отправной точкой для дальнейших исследований. В последнее время проблемами ответственности занимаются видные ученые – теоретики права и административисты: В.С. Нерсисянц, А.С. Пиголкин, Н.И. Матузов, В.М. Сырых, Д.Н. Бахрах и многие другие.

Для полного теоретического исследования административной ответственности, безусловно, необходимо определить субъектов административных правонарушений, выделить их общие и специальные признаки. При этом определение субъектов административных правонарушений в сфере налогообложения основано на межотраслевом подходе.

**Основная часть.** В общетеоретической литературе правосубъектность делится: на общую, отраслевую и специальную; на активную (наделяются субъекты власти) и пассивную (имеют субъекты подчинения) [1, с. 383 – 384]. Традиционно правосубъектность включает в себя правоспособность и дееспособность. Помимо правоспособности и дееспособности, в правосубъектности может выделяться еще один элемент – деликтоспособность. Однако в большинстве случаев нет необходимости выделения данного элемента, так как обладая правосубъектностью, лицо тем самым и деликтоспособно [1, с. 386].

Некоторые ученые полагают, что одним из видов правосубъектности является налоговая правосубъектность, которая в свою очередь делится на частную и публичную налоговую правосубъектность. При этом налоговая правосубъектность производна от конституционной, административной, гражданской правосубъектности [2, с. 10 – 26].

Рассматривая административную ответственность за нарушение налогового законодательства, следует говорить о том, что субъект должен обладать гражданской, налоговой и административной правосубъектностью. Наличие данной последовательности возникновения правосубъектности является необходимым условием. Связано это с тем, что основанием возникновения налоговой правосубъектности является гражданская правосубъектность. В этом мы согласны с мнением Д.В. Винницкого, который считает, что «именно реализация имущественных прав, составляющих содержание гражданской правосубъектности, является основанием для привлечения лица к налогообложению, возложения на него налоговых прав и обязанностей ...» [2, с. 22].

Налоговая правосубъектность в свою очередь выступает основанием возникновения административной правосубъектности, так как при привлечении к административной ответственности за нарушение налогового законодательства прежде всего виновное лицо обязано было надлежаще исполнить налоговые обязанности, возложенные на него налоговым законодательством, после чего данное лицо рассматривается на соответствие требованиям административной правосубъектности.

Несмотря на достаточно широкий круг субъектов налогового права, участвующих в налоговых отношениях, не все субъекты могут выступать субъектами административных правонарушений и административной ответственности за нарушение налогового законодательства. Кроме того, такие понятия, как субъект административного правонарушения и субъект административной ответственности, следует различать в связи с тем, что субъект административного правонарушения не всегда может быть привлечен к административной ответственности [3, с. 395; 4, с. 44].

В общетеоретической литературе субъект правонарушения определяется как лицо, совершившее правонарушение [5, с. 420; 6, с. 289; 7, с. 497]. Ряд ученых дополняют данное определение указанием на то, что лицо, совершившее правонарушение, должно быть деликтоспособным [8, с. 390; 9, с. 656; 10, с. 539; 11, с. 587; 12, с. 519]. В отраслевой литературе по административному праву субъекты административных правонарушений подразделяются на общие, специальные и особые [13, с. 558; 14, с. 235 – 237]. Некоторые ученые выделяют коллективные и индивидуальные субъекты административных правонарушений [15, с. 485 – 487; 16, с. 95; 17, с. 92].

Традиционно общий субъект административного правонарушения должен соответствовать двум критериям: достижение соответствующего возраста и вменяемость правонарушителя. Специальный субъект, помимо общих, должен обладать дополнительными признаками, которые могут характеризовать трудовые, служебные обязанности; правовой статус физического лица; прошлое противоправное поведение [15, с. 486; 18, с. 380; 19, с. 57 – 58]. Признаки, определяющие особые субъекты, влияют на индивидуализацию ответственности. Особенностью данной группы признаков является то, что они не влияют на квалификацию правонарушения, а только на вид и размер административного взыскания [18, с. 381].

При исследовании субъекта административного правонарушения – физического лица, помимо правоспособности и дееспособности, по нашему мнению, необходимо определить его деликтоспособность, которая означает его способность нести юридическую ответственность за совершенные им деяния. По мнению Ю.А. Денисова, деликтоспособность в первую очередь характеризует лицо как лицо, способное совершить правонарушение [17, с. 91].

Гражданская правоспособность и дееспособность физических лиц устанавливается в соответствии со статьями 16 и 20 Гражданского кодекса Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З (далее – ГК) [20]. При этом правоспособность гражданина возникает в момент его рождения и прекращается его смертью, а дееспособность гражданина возникает в полном объеме по достижении им 18-летнего возраста. В возрасте от 14 до 18 лет несовершеннолетние вправе совершать сделки, за исключением указанных в пункте 2 статьи 25 ГК, с письменного согласия своих законных представителей – родителей, усыновителей или попечителей. По общему правилу предпринимательской деятельностью можно заниматься с 18 лет, но согласно пункту 1 статьи 26 ГК несовершеннолетний в возрасте 16 лет может быть объявлен полностью дееспособным, если он работает по трудовому договору (контракту) или с согласия законных представителей занимается предпринимательской деятельностью. Таким образом, в случае объявления лица дееспособным предпринимательской деятельностью данное лицо может заниматься с 16 лет с согласия законных представителей.

Исходя из пункта 6 статьи 13 Налогового кодекса Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК) [21] к плательщикам налогов, сборов (пошлин) – физическим лицам – относятся граждане Республики Беларусь, иностранные граждане или лица без гражданства. Аналогично, в статье 1.3 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП) к физическим лицам относятся граждане Республики Беларусь, иностранные граждане или лица без гражданства, если иное не оговорено в КоАП от 21 апреля 2003 года [22].

В соответствии с пунктом 1 статьи 13 НК плательщиками налогов, сборов (пошлин) признаются физические лица, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность их уплачивать. При этом налоговая обязанность может возникать у лица с момента его рождения. В данном случае на законных представителей несовершеннолетних возлагается обязанность по уплате налогов, сборов (пошлин). В то же время законный представитель непосредственно в КоАП не определен в качестве субъекта административной ответственности, но исходя из статей 13 и 36 НК законный представитель относится к плательщикам налогов, сборов (пошлин), на него возложена обязанность уплатить соответствующие налоговые платежи, а следовательно, может выступать субъектом административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

Помимо законных представителей, интересы плательщика в налоговых отношениях может представлять уполномоченный представитель плательщика. Налоговый кодекс Беларуси допускает представительство в налоговых отношениях как в отношении плательщиков, так и налоговых агентов.

В соответствии со статьей 27 НК уполномоченным представителем плательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное плательщиком представлять его интересы в отношениях, регулируемых налоговым законодательством. Уполномоченный представитель плательщика-физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или дове-

ренности, удостоверенной в порядке, установленном пунктом 3 и частью 1 пункта 4 статьи 186 ГК (за исключением правоотношений, связанных с осуществлением административных процедур налоговыми органами). Если отношения между плательщиком и уполномоченным представителем плательщика имеют гражданско-правовой характер, то отношения между уполномоченным представителем плательщика и налоговыми органами, и иными субъектами по вопросам налогообложения регулируются налоговым законодательством [23, с. 126]. Следует отметить, что НК не закрепляет перечень лиц, которые не могут выступать уполномоченным представителем плательщика. В связи с этим предлагаем статью 27 НК дополнить перечнем лиц, которые не могут быть уполномоченным представителем плательщика, в частности должностные лица налоговых и таможенных органов. Субъектом административной ответственности в случае совершения правонарушения уполномоченным представителем плательщика, действовавшим в интересах плательщика на основании доверенности и в пределах предоставленных доверенностью полномочий, будет выступать сам плательщик.

По общему правилу, в соответствии со статьей 4.3 КоАП к административной ответственности могут быть привлечены физические лица, достигшие ко времени совершения правонарушения 16-летнего возраста. В возрасте от 14 до 16 лет физическое лицо может быть привлечено к административной ответственности только по 16 статьям КоАП. В данном закрытом перечне отсутствуют составы административных правонарушений против порядка налогообложения. Следовательно, к административной ответственности за нарушение налогового законодательства могут привлекаться физические лица, достигшие 16-летнего возраста. В то же время если будет установлено, что вследствие отставания в умственном развитии физическое лицо в момент совершения правонарушения было не способно сознавать фактический характер совершаемого деяния или его противоправность, указанное физическое лицо не подлежит административной ответственности.

Следующим необходимым признаком субъекта административного правонарушения является его вменяемость. В соответствии со статьей 4.4. КоАП не подлежит административной ответственности физическое лицо, которое во время совершения деяния находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло сознавать фактический характер и противоправность своего действия (бездействия) или руководить им вследствие хронического или временного психического расстройства, слабоумия или иного психического заболевания.

В литературе в понятие невменяемости выделяют два момента: интеллектуальный (психологический) и медицинский (биологический) [18, с. 380], или юридический и медицинский [24, с. 206; 25, с. 112].

Юридический критерий невменяемости предполагает неспособность лица осознавать фактический характер и противоправность своего действия (бездействия) или руководить им.

Медицинский критерий включает следующие психические расстройства:

- хронические психические расстройства (например, шизофрения, эпилепсия и др.);
- временные психические расстройства (например, алкогольные психозы, исключительные состояния, неврозы);
- слабоумие (различные врожденные или приобретенные расстройства психики);
- иные болезненные состояния (психические расстройства, вызванные инфекционными заболеваниями, психические изменения личности и др.). Для признания лица невменяемым необходимо наличие одного юридического и одного медицинского признака [26].

Помимо общих субъектов административного правонарушения – физических лиц, в литературе выделяют специальных субъектов. Специальными субъектами являются лица, которые обладают дополнительными признаками, к которым относят: признаки, характеризующие трудовые, служебные обязанности; правовой статус граждан; прошлое противоправное поведение [18, с. 380]. Одним из специальных субъектов административных правонарушений против порядка налогообложения выступает должностное лицо.

Следует отметить, что понятие «должностное лицо» в Уголовном кодексе Республики Беларусь от 9 июля 1999 года (далее – УК) [27] и КоАП определено по-разному. По сравнению с КоАП, статьей 4 УК предусмотрен более широкий перечень лиц, которые подпадают по признаку должностного лица.

В соответствии со статьей 1.3 КоАП под должностным лицом понимается физическое лицо, постоянно, временно или по специальному полномочию выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции, либо лицо, уполномоченное в установленном порядке на совершение юридически значимых действий, а также государственный служащий, имеющий право в пределах своей компетенции отдавать распоряжения или приказы и принимать решения относительно лиц, не подчиненных ему по службе.

Из указанного определения можно выделить несколько признаков должностного лица:

- лицо, выполняющее организационно-распорядительные функции;
- лицо, выполняющее административно-хозяйственные функции;
- лицо, уполномоченное в установленном порядке на совершение юридически значимых действий;
- государственный служащий, имеющий право в пределах своей компетенции отдавать распоряжения или приказы и принимать решения относительно лиц, не подчиненных ему по службе.

Для отнесения лица к категории должностных лиц необходимо наличие хотя бы одного из вышеуказанных признаков.

Как справедливо отметил А.Н. Крамник, некоторые термины, используемые в данном определении, не получили в законодательстве однозначного разъяснения, в частности, «по специальному полномочию», «организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции» [28, с. 93].

Что касается понятия организационно-распорядительной функции, то данное понятие упоминается в некоторых нормативных правовых актах, но его содержание не определено. В соответствии с Инструкцией по делопроизводству в государственных органах и организациях Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 19 января 2009 г. № 4 [29], в государственных органах и организациях Республики Беларусь независимо от формы собственности и организационно-правовой формы установлены общие требования к документированию управленческой деятельности и организации работы с документами. Данная Инструкция распространяется на организационно-распорядительную документацию. Организации наделены правом принимать (издавать) только те распорядительные документы (приказы, распоряжения, указания, постановления, решения), которые предусмотрены законодательством Республики Беларусь, уставами или положениями о них.

В соответствии со статьей 6 Закона Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. «О бухгалтерском учете и отчетности» [30] руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения. Организации осуществляют ведение бухгалтерского учета на основании учетной политики, утверждаемой решением руководителя. Для ведения бухгалтерского учета в организации может быть создана бухгалтерская служба или введена должность бухгалтера, либо в некоторых случаях, допускаемых законодательством, руководитель может вести учет лично, а также привлечь на договорной основе организацию, оказывающую услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или бухгалтера-индивидуального предпринимателя.

Таким образом, можно сделать вывод, что организационно-распорядительная документация, которая должна быть в любой организации, является внешним проявлением (оформлением) реализации организационно-распорядительной функции должностного лица, т.е. принятие (издание) распорядительных документов (приказов, распоряжений, указаний, постановлений, решений). Организационно-распорядительной функцией наделен руководитель юридического лица, его заместители, начальники структурных подразделений. Некоторые решения могут приниматься и коллегиальным органом юридического лица.

К должностным лицам КоАП также относят лиц, выполняющих административно-хозяйственные функции. В законодательстве данный термин не раскрывается. В научной литературе к административно-хозяйственным функциям относят управление или распоряжение имуществом и денежными средствами организаций, выполнение иных действий. К лицам, осуществляющим административно-хозяйственные функции, могут относиться начальники хозяйственных, финансовых отделов, их заместители, заведующие складами и др. [18, с. 383; 31, с. 145].

Субъектами административных правонарушений против порядка налогообложения, наделенными административно-хозяйственными функциями, по нашему мнению, являются руководитель организации (его заместители), главный бухгалтер (его заместитель) либо лицо, осуществляющее его функции, иные лица, работающие в организации и наделенные полномочиями по управлению или распоряжению имуществом и денежными средствами.

Анализ понятий «организационно-распорядительная функция» и «административно-хозяйственная функция» приводит к выводу о том, что организационно-распорядительная деятельность должностного лица включает в себя административно-хозяйственную деятельность. Это связано с тем, что управление или распоряжение имуществом и денежными средствами организаций основано прежде всего на выполнении принятых (изданных) распорядительных документов (приказов, распоряжений, указаний, постановлений, решений), посредством которых реализуется организационно-распорядительная функция руководителя юридического лица, его заместителей, начальников структурных подразделений.

Таким образом, для признания лица субъектом административной ответственности за нарушение налогового законодательства в качестве должностного лица юридического лица необходимо выполнение организационно-распорядительной и (или) административно-хозяйственной функции.

Лицо, уполномоченное в установленном порядке совершать юридически значимые действия, также относится КоАП к должностным лицам. Само понятие «юридически значимые действия» не определено в законодательстве. Данный термин используется в налоговом законодательстве (например, при определении сбора в части 2 статьи 6 НК и других статьях НК) как действия в отношении плательщиков со стороны государственных органов, в том числе: местных Советов депутатов, исполнительных и распорядительных органов, иных уполномоченных организаций и должностных лиц, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) Республики Беларусь.

В соответствии с Заключением Конституционного Суда Республики Беларусь от 12 ноября 2001 г. № 3-129/2001 «О соответствии Конституции положения пункта 3 части четвертой статьи 4 Уголовного кодекса Республики Беларусь и основанной на нем практики применения понятия должностного лица по признаку совершения юридически значимых действий» [32] юридически значимыми признаются такие действия, в результате совершения которых наступают или могут наступить правовые последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений. Наличие данного признака предполагает, что лицо занимает постоянно или временно в организации, учреждении, на предприятии определенную должность (выполняет определенную работу) и уже в силу этого может в определенных случаях совершать юридически значимые действия либо привлекается к выполнению своих обязанностей по специальному полномочию.

В связи с этим возникает вопрос относительно того, что подразумевается под специальным полномочию должностного лица. Для ответа на данный вопрос, по нашему мнению, следует обратиться к трудовому законодательству, в том числе определяющему должностные обязанности работников. В каждом конкретном случае при привлечении лица к административной ответственности за нарушение налогового законодательства необходимо изучить трудовой договор (контракт), должностную инструкцию работника, положение о структурном подразделении, о распределении обязанностей между работниками в структурном подразделении.

По нашему мнению, отнесение лиц, которые уполномочены в установленном порядке на совершение юридически значимых действий, к категории должностных лиц как субъектов административных правонарушений против порядка налогообложения невозможно, так как в налоговом законодательстве под юридически значимыми действиями понимаются только действия в отношении плательщиков, а не действия самих плательщиков. В связи с этим должностное лицо, уполномоченное в установленном порядке на совершение юридически значимых действий, не является субъектом административных правонарушений против порядка налогообложения.

Следующей категорией должностных лиц, которые подпадают под понятие должностного лица, установленного в КоАП, выступают государственные служащие, имеющие право в пределах своей компетенции отдавать распоряжения или приказы и принимать решения относительно лиц, не подчиненных ему по службе.

Понятие государственного служащего закреплено в статье 5 Закона Республики Беларусь от 14 июня 2003 года «О государственной службе в Республике Беларусь» [33], под которым понимается гражданин Республики Беларусь, занимающий в установленном законодательством порядке государственную должность, наделенный соответствующими полномочиями и выполняющий служебные обязанности за денежное вознаграждение из средств республиканского или местных бюджетов либо других предусмотренных законодательством источников финансирования. Данный Закон распространяется на лиц, которые в установленном законодательством порядке занимают государственные должности в государственных органах.

Особенностью данной категории должностных лиц является то, что государственные служащие имеют право отдавать распоряжения или приказы и принимать решения относительно лиц, не подчиненных ему по службе. Применительно к административным правонарушениям против порядка налогообложения государственные служащие также не являются субъектами правонарушения.

По нашему мнению, определение должностного лица, предусмотренного в статье 1.3 КоАП, следует дополнить указанием на то, что данные лица являются должностными лицами юридических лиц независимо от форм собственности. Указанное дополнение связано с тем, что к физическому лицу, осуществляющему организационно-распорядительные и (или) административно-хозяйственные функции, можно отнести и индивидуального предпринимателя.

Таким образом, должностное лицо для признания его субъектом административного правонарушения против порядка налогообложения должно, во-первых, обязательно являться должностным лицом юридического лица независимо от форм собственности, а во-вторых, быть уполномоченным выполнять организационно-распорядительные и (или) административно-хозяйственные функции.

Следующим специальным субъектом административного правонарушения в сфере налогообложения выступает индивидуальный предприниматель. В соответствии со статьей 4.8 КоАП физическое лицо подлежит административной ответственности как индивидуальный предприниматель, если совершенное административное правонарушение связано с осуществляемой им предпринимательской деятельностью и прямо предусмотрено статьей Особенной части КоАП. Данное положение свидетельствует о том, что законодатель определяет индивидуального предпринимателя как субъекта правонарушения непосредственно в статье Особенной части КоАП.

Исходя из статьи 22 ГК гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. При этом применяются правила ГК, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из законодательства или существа правоотношения.

Аналогично нормам, закрепленным в ГК, НК в статье 19 индивидуальными предпринимателями также признает физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, и подразделяет их на белорусских (физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей в Республике Беларусь) и иностранных (физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей за пределами Республики Беларусь). Кроме того, к индивидуальным предпринимателям в целях налогообложения приравниваются частные нотариусы.

В то же время в соответствии с пунктом 2 статьи 19 НК физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований законодательных актов, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК и другими актами налогового законодательства, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. В связи с этим при привлечении к административной ответственности за нарушение налогового законодательства таких физических лиц будут относиться к индивидуальным предпринимателям, и применяться в отношении их будут административные взыскания, установленные для индивидуальных предпринимателей. Частные нотариусы привлекаются к административной ответственности за нарушение налогового законодательства как индивидуальные предприниматели.

Таким образом, законодательство двойственно подходит к определению индивидуального предпринимателя. С одной стороны, это физическое лицо, а с другой, – в отношении деятельности, осуществляемой индивидуальным предпринимателем, применяются правила, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями.

Среди субъектов административных правонарушений против порядка налогообложения также выделяют налоговых агентов. По мнению А.В. Брызгалина, более правильно терминологически данных субъектов именовать «сборщики налогов» [34, с. 401]. Однако в налоговом законодательстве Республики Беларусь данный термин не употребляется.

В соответствии со статьей 23 НК налоговым агентом признается юридическое или физическое лицо, хозяйственная группа, простое товарищество, доверительный управляющий, которые являются источником выплаты доходов плательщику и (или) на которые в силу НК и других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин). За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на налогового агента обязанностей он несет ответственность в соответствии с законодательными актами.

Исходя из данного определения, на налогового агента возлагаются три основные обязанности: исчислить, удержать и перечислить в бюджет суммы налогов, сборов (пошлин). По общему правилу уплата налогов, сборов (пошлин) производится за счет средств плательщика. В случае невыполнения или выполнения не в полном объеме налоговым агентом в установленный срок обязанности по удержанию у плательщика и (или) перечислению в бюджет исчисленной суммы подоходного налога с физических лиц взыскание этого налога производится налоговым органом за счет средств налогового агента. Удержание взысканного с налогового агента подоходного налога с физических лиц производится налоговым агентом с доходов плательщика в соответствии с НК (например, ст. 175 НК).

Возникновению обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин) предшествуют иные отношения между плательщиком и налоговым агентом – трудовые, гражданско-правовые и др. [35, с. 51].

Кроме того, одним из основных признаков налогового агента является то, что он выступает источником выплаты доходов плательщику, т.е. доходов, выплачиваемых как в денежной, так и натуральной формах. Например, статья 157 НК определяет особенности определения налоговой базы подоходного налога с физических лиц при получении доходов в натуральной форме. В данном случае налоговый агент также обязан исчислить, удержать и перечислить подоходный налог с физических лиц при получении доходов в натуральной форме. При этом налоговая база подоходного налога с физических лиц определяется по цене (тарифу) на идентичные имущество, работы и услуги на основании сведений изготовителей, исполнителей, субъектов торговли о ценах (тарифах) на товары, работы, услуги, содержащихся в специальных отечественных и зарубежных справочниках, каталогах, периодических изданиях, информационных материалах субъектов торговли (в том числе размещенных на сайтах в глобальной компьютерной сети Интернет).

По нашему мнению, в случае когда невозможно определить налогооблагаемую базу для исчисления налога, налоговые агенты обязаны сообщить об этом налоговому органу с целью исключения последующего привлечения к административной ответственности. Полагаем, что данной обязанностью следует дополнить пункт 3 статьи 23 НК.

Таким образом, как справедливо отметил В.Ф. Евтушенко, «налоговые агенты выступают в налоговых правоотношениях в двух ипостасях: как лица, действующие в интересах налогоплательщиков, и как субъекты, содействующие налоговым органам» [35, с. 51].

В научной литературе, помимо общих и специальных признаков, выделяют особые признаки физического лица [15, с. 487]. Как уже отмечалось, признаки, определяющие особые субъектов, влияют на индивидуализацию ответственности, они не влияют на квалификацию правонарушения, а только на вид и размер административного взыскания. Особыми признаками обладают военнослужащие и иные лица, на которых распространяется действие дисциплинарных уставов; несовершеннолетние, лица, достигшие 70 лет, беременные женщины, иностранные граждане, которые в соответствии с международными договорами Республики Беларусь пользуется иммунитетом от административной юрисдикции государства пребывания.

**Заключение.** Главой 13 КоАП установлено 32 состава административных правонарушений против порядка налогообложения, анализ которых показал, что в 14 составах субъектом правонарушения определено физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем или должностным лицом юридического лица. Только 3 из 32 составов административных правонарушений, предусмотренных главой 13 КоАП, считают единственным субъектом правонарушения физическое лицо (ч. 3 ст. 13.4, ч. 6 и ч. 8 ст. 13.6 КоАП). Что касается должностного лица, то данная категория субъектов правонарушения указана в 20 составах, в 7 из них должностное лицо указано единственным субъектом правонарушения. В 13 составах главы 13 КоАП, наряду с иными лицами, субъектом правонарушения указан индивидуальный предприниматель. Ответственность налогового агента установлена в 11 составах административных правонарушений.

Анализ составов административных правонарушений, закрепленных в главе 13 КоАП, показал, что данные составы законодателем формулируются по-разному. Например, в санкции части 1 статьи 13.4 КоАП в качестве субъектов ответственности указаны индивидуальный предприниматель и юридическое лицо, а в диспозиции части 1 статьи 13.4 КоАП конкретный субъект не определен. В другом случае, наоборот, в санкции части 3 статьи 13.4 КоАП субъект ответственности конкретно не определен, но данный субъект определяется исходя из диспозиции части 3 статьи 13.4 КоАП, т.е. к ответственности за данное правонарушение может быть привлечено только физическое лицо, не являющееся должностным лицом или индивидуальным предпринимателем. Подобных примеров в главе 13 КоАП множество. Данное обстоятельство свидетельствует о том, что законодатель не выработал единый подход к формулированию норм, предусматривающих ответственность за нарушение налогового законодательства, что, на наш взгляд, может затруднять правоприменение. Представляется, диспозиция норм главы 13 КоАП должна содержать указание на конкретного субъекта, который в случае нарушения данной нормы будет привлечен к ответственности. Аналогичное правило должно относиться к изложению санкции.

Наличие специфических особенностей, которые характеризуют субъектов административных правонарушений в сфере налогообложения, позволяет сделать вывод о том, что необходимо выделять общие и специальные признаки субъектов административных правонарушений против порядка налогообложения – физических лиц.

Физические лица как субъекты административных правонарушений в сфере налогообложения должны обладать общими признаками: достижение возраста, с которого наступает административная ответственность за нарушение налогового законодательства, и вменяемость.

К административной ответственности за нарушение налогового законодательства могут быть привлечены физические лица, достигшие ко времени совершения правонарушения 16-летнего возраста. В то же время если будет установлено, что вследствие отставания в умственном развитии физическое лицо в момент совершения правонарушения было не способно сознавать его фактический характер или противоправность, то указанное физическое лицо не подлежит административной ответственности. Необходимым признаком субъекта административного правонарушения является его вменяемость, то есть лицо могло сознавать фактический характер и противоправность своего действия (бездействия) или руководить им.

Для отдельных физических лиц необходимо наличие специальных признаков – специального правового статуса, к ним относятся:

- индивидуальный предприниматель;
- должностное лицо юридического лица;
- законный представитель плательщика;
- уполномоченный представитель плательщика;
- налоговый агент, являющийся источником выплаты доходов плательщику.

Должностное лицо для признания его субъектом административного правонарушения против порядка налогообложения должно, во-первых, обязательно являться должностным лицом юридического лица независимо от форм собственности последнего, а во-вторых, быть уполномоченным выполнять организационно-распорядительные функции и (или) административно-хозяйственные функции. Такие категории должностных лиц, как лица, уполномоченные совершать юридически значимые действия, и государственные служащие, имеющие право в пределах своей компетенции отдавать распоряже-

ния или приказы и принимать решения относительно лиц, не подчиненных ему по службе, не являются субъектами административных правонарушений против порядка налогообложения.

Кроме того, предлагаем определение должностного лица, предусмотренного в статье 1.3 КоАП, дополнить указанием на то, что данные лица являются должностными лицами юридических лиц независимо от форм собственности. Указанное дополнение связано с тем, что к физическому лицу, осуществляющему организационно-распорядительные и (или) административно-хозяйственные функции, можно отнести и индивидуального предпринимателя.

Специальным субъектом административных правонарушений в сфере налогообложения является индивидуальный предприниматель. Законодательство двойственно подходит к определению индивидуального предпринимателя. С одной стороны, это физическое лицо, а с другой – в отношении деятельности, осуществляемой индивидуальным предпринимателем, применяются правила, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Алексеев, С.С. Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 576 с.
2. Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Изд-во НОРМА, 2000. – 192 с.
3. Алехин, А.П. Административное право России. Первая часть / А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий. – М.: Зерцало, 2009. – 528 с.
4. Кондаков, А.В. Административная ответственность иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.В. Кондаков. – М., 2004.
5. Теория государства и права: учебник для юрид. вузов; под общ. ред. д-ра юрид. наук, проф. А.С. Пиголкина. – М.: ОАО «Изд. Дом “Городец”», 2003. – 544 с.
6. Общая теория государства и права: учеб. пособие / Г.А. Василевич [и др.]; под общ. ред. А.Г. Тиконенко. – Минск: Книжный Дом, 2006. – 320 с.
7. Теория государства и права: учебник / под ред. А.Г. Хабибулина, В.В. Лазарева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2009. – 624 с.
8. Сырых, В.М. Теория государства и права: учебник для вузов / В.М. Сырых. – 4-е изд., стер. – М.: ЗАО Юстицинформ, 2005. – 704 с.
9. Пиголкин, А.С. Теория государства и права: учебник / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, Ю.А. Дмитриев; под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. – М.: Высш. образование, 2008. – 613 с.
10. Венгеров, А.Б. Теория государства и права: учебник / А.Б. Венгеров. – 6-е изд., стер. – М.: Изд-во «Омега-Л», 2009. – 607 с.
11. Теория государства и права / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2007. – 768 с.
12. Нерсисянц, В.С. Общая теория права и государства: учебник / В.С. Нерсисянц. – М.: Норма: Инфра-М, 2010. – 560 с.
13. Бахрах, Д.Н. Административное право: учебник / Д.Н. Бахрах, Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – 816 с.
14. Ломакина, В.Ф. Административное право Российской Федерации: учеб. пособие / В.Ф. Ломакина. – М.: Эксмо, 2007. – 528 с.
15. Бахрах, Д.Н. Административное право России: учебник / Д.Н. Бахрах, В.Г. Татарян. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 608 с.
16. Постникова, А.А. Административное право: учеб. пособие / А.А. Постникова, А.И. Сухаркова. – Минск: Акад. МВД Респ. Беларусь, 2003. – 191 с.
17. Денисов, Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты) / Ю.А. Денисов. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1983. – 142 с.
18. Административное право России: учебник / под ред. П.И. Конова, В.Я. Кикотя, И.Ш. Килясханова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – 687 с.
19. Бахрах, Д.Н. Административная ответственность граждан в СССР: учеб. пособие / Д.Н. Бахрах. – Свердловск: Изд-во Урал. ун-та, 1989. – 204 с.
20. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
21. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть), 19 дек. 2002 г., № 166-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
22. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях: Кодекс Респ. Беларусь, 21 апр. 2003 г., № 194-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». – Минск, 2011.



23. Крохина, Ю.А. Налоговое право: учебник / Ю.А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
24. Административное право: учеб. пособие / Л.М. Рябцев [и др.]; под общ. ред. Л.М. Рябцева. – Минск: Амалфея, 2009. – 432 с.
25. Телятицкая, Т.В. Административное право Республики Беларусь: Общ. часть: учеб. пособие / Т.В. Телятицкая. – Минск: Финадо, 1996. – 142 с.
26. Бондарович, С.П. Постатейный комментарий к Кодексу Республики Беларусь об административных правонарушениях / С.П. Бондарович // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
27. Уголовный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 9 июля 1999 г., № 275-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
28. Крамник, А.Н. О некоторых вопросах административной ответственности / А.Н. Крамник // Вестн. Конституционного Суда Респ. Беларусь. – 2001. – № 3. – С. 91 – 96.
29. Об утверждении Инструкции по делопроизводству в государственных органах и организациях Республики Беларусь: постановление М-ва юстиции Респ. Беларусь, 19 янв. 2009 г., № 4 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
30. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-ХІІ // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
31. Борьян, Ю.Б. Налоговые правонарушения и ответственность / Ю.Б. Борьян. – М.: ЗАО «Изд-во “Экономика”», 2005. – 205 с.
32. О соответствии Конституции положения пункта 3 части четвертой статьи 4 Уголовного кодекса Республики Беларусь и основанной на нем практики применения понятия должностного лица по признаку совершения юридически значимых действий: Заключение Конституционного Суда Респ. Беларусь, 12 нояб. 2001 г., № 3-129/2001 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
33. О государственной службе в Республике Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 14 июня 2003 г., № 204-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.
34. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1997. – 600 с.
35. Евтушенко, В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко; под общ. ред. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 136 с.

Поступила 19.09.2011

## NATURAL PERSONS AS SUBJECTS OF ADMINISTRATIVE OFFENCES AGAINST TAXATION ORDE

V. LADUTSKA

*This article investigates administrative offences against the public taxation of natural persons. The author analyzes theoretical and special literature on the subject as well as the legislation of the Republic of Belarus on administrative offences and develops proposals for its improvement. The article presents general and special characteristics of administrative offences against the public taxation, including individual entrepreneurs, government officials, tax agents, legal representatives and authorized payer-natural person.*